

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. Niilo Jääskinen

présentées le 13 février 2014 (1)

Affaire C-480/12

Minister van Financiën

contre

X BV

[demande de décision préjudicielle formée par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas)]

«Code des douanes communautaire – Règlement (CEE) no 2913/92 – Champ d'application des articles 203 et 204, paragraphe 1, sous a) – Régime de transit externe – Naissance de la dette douanière du fait de l'inexécution d'une obligation – Présentation tardive au bureau de destination – Règlement d'application – Règlement (CEE) no 2454/93 – Article 859 – Sixième directive TVA – Article 10, paragraphe 3, premier alinéa – Notion d'importation dans la sixième directive TVA – Sortie du régime douanier concerné – Lien entre la naissance de la dette douanière et celle de la TVA – Notion d'opération imposable»

I – Introduction

1. Le transit communautaire externe mis en place dans le règlement (CEE) no 2913/92 (2) et dans son règlement d'application (3) est un régime douanier soumis à des conditions très strictes. Il a vocation à s'appliquer à la circulation de marchandises non communautaires entre deux points du territoire douanier de l'Union européenne, en vue de leur réexportation vers un pays tiers. Au cours du transit, ni les droits de douane, ni la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), ni les accises ne sont dus sur les marchandises.

2. Dans la présente affaire, le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) interroge la Cour, par sa première question, sur les conséquences juridiques, à l'égard de la naissance de la dette douanière, d'irrégularités tenant à une présentation tardive de la marchandise (4) au bureau de destination, occasionnées au cours du transit externe, au regard du code des douanes, et particulièrement de ses articles 203 (relatif à la soustraction à la surveillance douanière) et 204 (relatif au non-respect des conditions d'application du régime douanier). Je relève d'emblée que l'article 859 du règlement d'application prévoit certaines circonstances «excusables» dans lesquelles un manquement relevant de l'article 204 du code des douanes, et non une soustraction visée à l'article 203 dudit code, ne donne pas lieu à la naissance d'une dette douanière.

3. Au cas où l'article 204 du code des douanes serait applicable, la juridiction de renvoi s'interroge, par sa seconde question, sur l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE (5), notamment sur la relation existant entre la dette douanière et la naissance de la dette de TVA, et

plus précisément sur la question de savoir si, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la TVA est due à l'importation quand une dette douanière est née au titre de l'article 204 du code des douanes en raison du dépassement du délai de présentation.

II – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

1. Le régime de transit externe

4. En ce qui concerne le régime de transit externe, les articles 91, 92 et 96 du code des douanes prévoient respectivement sa définition, sa fin et les obligations du principal obligé, lequel est le titulaire dudit régime.

5. L'article 356 du règlement d'application porte sur la date limite à laquelle les marchandises doivent être présentées au bureau de destination. Son paragraphe 3 porte sur la présentation tardive des marchandises et prévoit ce qui suit:

«Lorsque les marchandises sont présentées au bureau de destination après l'expiration du délai prescrit par le bureau de départ et que le non-respect de ce délai est dû à des circonstances dûment justifiées à la satisfaction du bureau de destination et non imputables au transporteur ou au principal obligé, ce dernier est réputé avoir observé le délai prescrit.»

2. La naissance de la dette douanière

6. La naissance de la dette douanière se produit, en vertu de l'article 203 du code des douanes, lorsque les marchandises sont soustraites à la surveillance douanière. En revanche, une dette douanière naît par application de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes en cas d'inexécution de l'une des obligations qu'entraîne l'utilisation du régime douanier sous lequel les marchandises ont été placées.

7. L'article 859 du règlement d'application complète ledit article 204 en définissant les manquements considérés comme restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du régime douanier considéré au sens de l'article 204, paragraphe 1, du code des douanes. Il exige, à cet effet, que les manquements ne constituent pas de tentative de soustraction à la surveillance douanière de la marchandise, qu'ils n'impliquent pas de négligence manifeste de la part de l'intéressé et que toutes les formalités nécessaires pour régulariser la situation de la marchandise soient accomplies a posteriori. Le point 2 dudit article 859 est ainsi libellé:

«[...]

2) s'agissant d'une marchandise placée sous un régime de transit, l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne l'utilisation du régime lorsque les conditions suivantes sont remplies:

a) la marchandise placée sous le régime a effectivement été présentée intacte au bureau de destination;

b) le bureau de destination a été en mesure de garantir que cette même marchandise a reçu une destination douanière ou a été placée en dépôt temporaire à l'issue de l'opération de transit, et

c) lorsque le délai fixé conformément à l'article 356 n'a pas été respecté et que le paragraphe 3 dudit article n'est pas applicable, la marchandise a néanmoins été présentée au bureau de destination dans un délai raisonnable».

8. Aux termes de l'article 860 du règlement d'application, «[l]es autorités douanières considèrent une dette douanière comme née conformément à l'article 204 paragraphe 1 du code [des douanes], à moins que la personne susceptible d'être débiteur n'établisse que les conditions de l'article 859 soient remplies».

3. La TVA

9. En vertu de l'article 2, point 2, de la sixième directive sont notamment soumises à la TVA les importations de biens.

10. Selon l'article 7, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, est considérée comme «importation d'un bien» «l'entrée à l'intérieur de la Communauté d'un bien qui ne satisfait pas aux conditions prévues aux articles 9 et 10 du traité instituant la Communauté économique européenne» (6). Aux termes du même article, paragraphe 2, l'importation d'un bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien se trouve au moment où il entre à l'intérieur de la Communauté.

11. Aux termes de l'article 7, paragraphe 3, de ladite directive:

«Par dérogation au paragraphe 2, lorsqu'un bien visé au paragraphe 1 point a) est placé depuis son entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes visés à l'article 16 paragraphe 1 titre B points a), b), c) et d), sous un régime d'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation ou de transit externe, l'importation de ce bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes.

De même, lorsqu'un bien visé au paragraphe 1 point b) est placé depuis son entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes prévus à l'article 33 *bis* paragraphe 1 point b) ou c), l'importation de ce bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes.»

12. L'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive prévoit que le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où l'importation du bien est effectuée. Lorsque des biens sont placés depuis leur entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes visés à l'article 7, paragraphe 3, de cette directive, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe n'interviennent qu'au moment où les biens sortent de ces régimes.

13. L'article 16 de la sixième directive prévoit les conditions et les modalités suivant lesquelles les États membres ont la faculté de prévoir des exonérations particulières liées au trafic international de biens.

B – *Le droit néerlandais*

14. L'article 1er, sous d), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting), du 28 juin 1968, dans sa version applicable au litige au principal (7), prévoit qu'une taxe dénommée «taxe sur le chiffre d'affaires» est perçue sur les importations de marchandises.

15. L'article 18, paragraphe 1, sous c), de ladite loi dispose que l'on entend par «importation de marchandises» la fin d'un régime douanier aux Pays-Bas ou la sortie, aux Pays-Bas, de

marchandises d'un régime douanier. Selon le paragraphe 3 dudit article, ne constitue pas une importation l'entrée aux Pays-Bas de marchandises au sens du paragraphe 1, sous a) et b), auxquelles s'applique un régime douanier ou qui, après leur entrée aux Pays-Bas, sont placées sous un régime douanier. N'est pas non plus considérée comme équivalant à une importation, la fin, aux Pays-Bas, d'un régime douanier lorsque celle-ci est suivie par l'application d'un autre régime douanier.

III – Le litige au principal, les questions préjudicielles et la procédure devant la Cour

16. Le 26 octobre 2005, X BV (ci-après «X») a fait une déclaration électronique de placement d'un moteur diesel (ci-après le «moteur») sous le régime douanier du transit communautaire externe (8). D BV (ci-après «D») était mentionnée dans la déclaration comme destinataire du moteur. La date ultime à laquelle le moteur devait être présenté au bureau de douane de destination était fixée au 28 octobre 2005.

17. Un représentant de D a présenté le moteur audit bureau de douane le 14 novembre 2005 (9), soit 17 jours après l'expiration du délai. Il a fait, au nom de D, une déclaration de placement du moteur sous un autre régime douanier, à savoir le régime douanier du perfectionnement actif. La cause de ce dépassement du délai de présentation n'est pas connue (10).

18. Le bureau de douane de destination a constaté que le régime douanier du transit communautaire externe n'avait pas pris fin correctement. L'inspecteur, qui est l'autorité douanière compétente du bureau de départ, a ensuite fait savoir à X que ce bureau n'avait pas reçu l'exemplaire de renvoi ou le retour d'information électronique nécessaire de la déclaration de placement sous ledit régime. Il a donné à X la possibilité d'apporter la preuve de ce qu'il avait cependant été mis fin au régime douanier de manière régulière. X n'a pas fait valoir de circonstances nouvelles à titre d'éclaircissement.

19. L'inspecteur a conclu que le moteur n'avait pas été présenté au bureau de douane de destination, conformément aux dispositions législatives, et que, pour cette raison, le moteur avait été soustrait à la surveillance douanière au sens de l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes. Sur ce fondement, il a réclamé à X des droits de douane et une taxe sur le chiffre d'affaires pour le moteur. Il a rejeté la demande de remboursement introduite par X. Saisi d'une réclamation à l'encontre de cette décision, l'inspecteur l'a maintenue.

20. X a introduit un recours contre la décision de l'inspecteur devant le Rechtbank Haarlem. Celui-ci a jugé que le simple dépassement du délai ne pouvait pas déclencher l'applicabilité de l'article 203 du code des douanes et, sur le fondement de l'article 204 dudit code, le Rechtbank Haarlem a considéré que les conditions prévues à l'article 859 du règlement d'application étaient réunies. En conséquence, cette juridiction a déclaré le recours fondé et a invité l'inspecteur à rembourser les montants de droits de douane et de la taxe sur le chiffre d'affaires qui avait été acquittés. L'inspecteur a alors, sans succès, interjeté appel de ce jugement devant le Gerechtshof te Amsterdam. Le ministère des Finances a finalement formé un pourvoi devant le Hoge Raad der Nederlanden, qui a décidé le 12 octobre 2012 de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) a) Les articles 203 et 204 du [code des douanes], lus en combinaison avec l'article 859, en particulier point 2, sous c), du [règlement d'application], doivent-ils être interprétés en ce sens que le (seul) dépassement du délai de transit fixé conformément à l'article 356, paragraphe 1, du [règlement d'application] conduit non pas à une dette douanière pour soustraction à la surveillance douanière au sens de l'article 203 du [code des douanes], mais à une dette douanière sur la base de l'article 204 du [code des douanes]?

b) Est-il requis pour une réponse affirmative à la première question, sous a), que les intéressés fournissent aux autorités douanières des informations sur les causes du dépassement du délai, ou du moins expliquent aux autorités douanières où les marchandises se sont trouvées pendant la période qui s'est écoulée entre le délai fixé conformément à l'article 356 du [règlement d'application] et le moment de présentation effective au bureau de douane de destination?

2) La [sixième directive], en particulier l'article 7 de cette directive, doit-elle être interprétée en ce sens que la TVA est due si une dette douanière naît exclusivement sur la base de l'article 204 du [code des douanes]?»

21. Des observations écrites ont été déposées par X, par les gouvernements néerlandais, tchèque (lequel a limité ses observations à la première question) et grec ainsi que par la Commission européenne. Le gouvernement néerlandais et la Commission étaient représentés à l'audience qui s'est tenue le 6 novembre 2013.

IV – Analyse

A – La disposition régissant la naissance de la dette douanière en cas de dépassement du délai applicable pour le régime de transit externe

1. Observations liminaires

22. Par la première partie de la première question préjudicielle, la juridiction de renvoi souhaite, en substance, savoir si le dépassement du délai de transit applicable dans le cadre du régime douanier du transit communautaire externe conduit à une dette douanière au titre de l'article 203 du code des douanes ou au titre de l'article 204 de ce même code.

23. Le gouvernement néerlandais est d'avis qu'une dette douanière à l'importation naît en vertu de l'article 203 du code des douanes du fait d'une soustraction à la surveillance douanière, lorsqu'une marchandise placée sous le régime douanier du transit communautaire externe n'est pas présentée dans le délai de transit au bureau de destination, à moins que, conformément à l'article 356, paragraphe 3, du règlement d'application, le principal obligé apporte la preuve que le dépassement du délai n'est imputable ni à lui-même ni au transporteur. Le gouvernement néerlandais considère donc que l'article 204 du code des douanes n'entre pas en ligne de compte.

24. En revanche, les autres parties estiment que c'est l'article 204 du code des douanes qui s'applique. La Commission précise que, dans le cas de marchandises non communautaires, le non-respect de l'obligation de présenter celles-ci au bureau de destination dans le délai prévu fait naître une dette douanière, concernant ces marchandises, sur la base de l'article 204 du code des douanes, à moins que ce manquement ne soit «sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt temporaire ou du régime douanier considéré», en application des conditions énoncées à l'article 859, point 2, sous a), du règlement d'application. Le gouvernement tchèque ajoute que l'article 203 dudit règlement s'applique néanmoins à condition d'établir d'autres circonstances démontrant que la marchandise a été traitée d'une manière empêchant le bureau de douane de destination de procéder à son contrôle de façon appropriée.

25. Pour les raisons que j'exposerai, je suis d'avis que c'est l'article 204 du code des douanes qu'il convient d'appliquer en l'espèce.

26. Je rappelle, tout d'abord, qu'une dette douanière à l'importation peut naître soit comme conséquence d'une application correcte des modalités du régime douanier concerné, soit comme résultat d'une irrégularité. La présente affaire relève de cette seconde hypothèse. En effet, le droit

douanier de l'Union est basé sur le principe implicite selon lequel l'introduction de marchandises sur le territoire douanier de l'Union génère une obligation objective de payer le droit de douane, sauf application d'un régime suspensif. Ainsi une dette douanière peut être le résultat d'une importation tant régulière qu'irrégulière dans la mesure où les marchandises ne sont pas exonérées temporairement ou définitivement (11).

27. Toutefois, comme la Cour l'a précisé dans l'arrêt Döhler Neuenkirchen (12), «la naissance d'une dette douanière ne revêt pas [...] le caractère d'une sanction, mais doit être regardée comme la conséquence de l'absence de réunion des conditions requises aux fins de l'obtention de l'avantage résultant de l'application du régime de perfectionnement actif sous forme du système de la suspension. En effet, ce régime implique l'octroi d'un avantage conditionnel qui ne peut être octroyé si les conditions y afférentes ne sont pas respectées, ce qui rend inapplicable la suspension et justifie, par conséquent, l'imposition des droits de douan[e]». J'ajouterais que tant le régime de transit externe que le régime de perfectionnement actif sont des systèmes de suspension de droits de douane qui constituent des mesures exceptionnelles destinées à faciliter le déroulement de certaines activités économiques (13).

2. Le transit externe: trois cas de figure

28. Il convient d'envisager trois cas de figure susceptibles de se présenter dans le cadre du transit externe. Cette toile de fond permet mieux de cerner les enjeux posés par la première question de la juridiction de renvoi.

29. Un premier cas de figure envisageable est celui dans lequel le régime de transit externe se déroule en parfaite conformité avec le droit de l'Union, notamment lorsque la marchandise est présentée au bureau de destination dans le délai fixé. Le régime de transit externe prend fin et le régime est ensuite apuré. Dans ce cas, aucune dette douanière ne prend naissance.

30. Un deuxième cas est celui dans lequel le régime de transit externe se déroule correctement, mis à part le fait que la marchandise est présentée hors délai au bureau de destination. Toutefois, en vertu de l'article 356, paragraphe 3, du règlement d'application, s'il est établi «que le non-respect de ce délai est dû à des circonstances dûment justifiées à la satisfaction du bureau de destination et *non imputables* au transporteur ou au principal obligé, ce dernier est réputé avoir observé le délai prescrit» (14). Si tel est le cas, le régime de transit externe prend ainsi fin normalement, ledit régime est ensuite apuré et aucune dette douanière ne prend non plus naissance.

31. Un troisième cas est celui dans lequel le délai imposé pour le régime de transit externe n'est pas respecté, sans pour autant qu'une explication valable soit fournie au bureau de destination. Autrement dit, le non-respect du délai est imputable au transporteur ou au principal obligé. Dans un tel cas, les conditions fixées pour l'application du régime de transit externe n'ont donc pas été observées et l'article 356, paragraphe 3, du règlement d'application ne peut pas être invoqué, de sorte que le régime de transit externe n'a pas pris fin normalement et que ledit régime ne peut pas être apuré.

32. S'agissant du deuxième cas, l'article 356, paragraphe 3, du règlement d'application fixe un certain nombre de conditions. En premier lieu, il est clair que c'est le principal obligé (15) qui est l'ultime responsable de la fourniture des explications requises, le cas échéant. En second lieu, et en tout état de cause, le non-respect du délai pour la présentation des marchandises au bureau de destination doit être dû à des circonstances «non imputables au transporteur ou au principal obligé», c'est-à-dire qu'il doit s'agir d'événements qui ne sont pas sous le contrôle du transporteur ou du principal obligé.

33. Le Manuel de Transit, élaboré par la Commission, fournit des exemples utiles en matière de preuve (16). Ces exemples se rapportent tous à des situations ponctuelles et normalement de courte durée. Dans la plupart des cas, il s'agit d'heures, voire de quelques jours. Dans l'affaire au principal, il incombe à la juridiction nationale de vérifier si l'article 356, paragraphe 3, du règlement d'application a vocation à s'appliquer, mais, au vu de la durée du dépassement du délai et s'il est établi qu'aucune explication valable n'a été fournie, il me semble que l'application dudit article doit être exclue (17).

34. C'est dans le troisième cas de figure que se pose la question de savoir s'il s'agit là de «l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation [...] l'utilisation du régime douanier sous lequel elle a été placée» qui fait naître une dette douanière à l'importation en vertu de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, ou s'il y a lieu d'appliquer l'article 203, paragraphe 1, dudit code, qui concerne «la soustraction d'une marchandise passible de droits d'importation à la surveillance douanière».

3. Sur l'articulation entre les articles 203 et 204 du code des douanes

35. La première question préjudicielle soulève en substance la question de la délimitation des champs d'application respectifs des articles 203 et 204 du code des douanes, aux fins de la détermination du fondement juridique de la dette douanière en l'espèce. Le gouvernement néerlandais soutient que la localisation inconnue des marchandises durant 17 jours constitue une soustraction, de sorte qu'il conviendrait d'appliquer l'article 203 du code des douanes.

36. À première vue, il n'est pas aisé de délimiter les champs d'application respectifs de ces deux articles. L'apport de la jurisprudence de la Cour a été décisif (18). En effet, la Cour a souligné que les articles 203 et 204 du code des douanes ont des champs d'application distincts, le premier visant les comportements ayant pour résultat une «soustraction» de la marchandise à la surveillance douanière et le second ayant pour objet des «manquements aux obligations et aux conditions» liés aux différents régimes douaniers (19).

37. Afin de déterminer quel est celui de ces deux articles sur le fondement duquel une dette douanière à l'importation est née, il convient de rechercher, en priorité, si les faits en cause constituent une soustraction à la surveillance douanière, au sens de l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes. Ce n'est que lorsque la réponse à cette question est négative que les dispositions de l'article 204 du code des douanes peuvent trouver à s'appliquer (20).

38. S'agissant plus particulièrement de la notion de soustraction à la surveillance douanière visée à l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes, il y a lieu de rappeler que, conformément à la jurisprudence de la Cour, cette notion doit être entendue comme comprenant tout acte ou omission qui a pour résultat d'empêcher, ne serait-ce que momentanément, l'autorité douanière compétente d'accéder à une marchandise sous surveillance douanière et d'effectuer les contrôles prévus par la réglementation douanière (21).

39. Dans les arrêts de la Cour ayant interprété la notion de soustraction à la surveillance douanière, le vol de marchandises déclarées au titre d'un régime suspensif, tel que l'entrepôt, le transit ou le dépôt temporaire, constitue une catégorie assez importante (22). Dans un tel cas, la Cour semble partir du postulat selon lequel, du fait du vol, la marchandise entre dans le circuit économique de l'Union (23). La dette douanière naît ainsi en raison de la soustraction à la surveillance douanière conformément à l'article 203 du code des douanes.

40. La soustraction, qui n'est pas définie dans la législation, est une notion vaste. La Cour a ainsi confirmé son applicabilité dans d'autres cas également, tels que le retrait non autorisé d'un

dépôt, l'indication incorrecte dans une déclaration ou encore, dans le cadre du transit externe, le fait que la marchandise n'a pas du tout été présentée au bureau de destination (24).

41. Il convient de noter que, sauf erreur de ma part, la Cour n'a pas eu à connaître d'un cas dans lequel, dans le cadre du régime de transit externe, le dépassement du délai de présentation au bureau de destination – pour autant qu'une telle présentation a néanmoins eu lieu – aurait, à lui seul, entraîné l'application de l'article 203 du code des douanes.

42. Comme je viens de le rappeler, la notion de soustraction est prise dans un sens très large, conformément à la jurisprudence de la Cour (25). Ainsi, dans le cas où la localisation de la marchandise placée sous le régime de transport externe demeure inconnue durant plus de deux semaines, l'impossibilité d'accès n'est pas que «momentanée».

43. Toutefois, à mon avis, c'est l'intégration présumée de la marchandise importée dans le circuit économique de l'Union qui, selon la jurisprudence de la Cour, justifie l'application de l'article 203 du code des douanes, notamment en cas de disparition de la marchandise par vol ou de non-respect des règles matérielles du droit des douanes impliquant un risque d'intégration. Il s'agit donc de cas distincts de ceux expressément prévus par les articles 204 du code des douanes et 859 du règlement d'application.

44. De surcroît, le régime de transit externe n'exige pas que la localisation exacte de la marchandise pendant le transport soit connue par les autorités douanières ou le principal obligé. Cela découle implicitement du libellé de l'article 356, paragraphe 3, du règlement d'application. Ce qui est exigé, c'est que la marchandise soit présentée à la date fixée au bureau de destination et que les scellés soient intacts. En outre, le principal obligé ou le transporteur doit être en mesure de communiquer, le cas échéant, avec la personne qui est chargée du transport, telle que le chauffeur du camion. La jurisprudence de la Cour relative à la soustraction à la surveillance douanière ne saurait donc être interprétée dans un sens qui n'est pas compatible avec les réalités pratiques du transit externe.

45. Ainsi, pour le cas où la marchandise a été présentée tardivement au bureau de destination, l'application de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes semble être indiquée. En effet, la présentation tardive constitue un exemple de «l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation [...] l'utilisation du régime douanier sous lequel elle a été placée», laquelle constitue l'un des cas d'application dudit article. Cette position est corroborée par le fait que la présentation tardive est l'une des raisons expressément prévues à l'article 859 du règlement d'application. Selon ce dernier article, une telle présentation tardive peut être excusée à condition de respecter les conditions strictes qu'il énonce.

46. J'observe à cet égard que, dès lors que le dépassement du délai est expressément prévu à l'article 859 du règlement d'application, lequel ne s'applique qu'aux cas visés à l'article 204 du code des douanes, cette disposition prévue par le législateur serait inopérante, si le dépassement du délai de présentation devait relever de la notion de soustraction visée à l'article 203 du code des douanes. Ainsi, c'est à l'aune de l'article 204 du code des douanes qu'il y a lieu d'analyser la naissance de la dette douanière dans la présente affaire.

47. Par conséquent, je propose à la Cour de répondre à la première question, sous a), que les articles 203 et 204 du code des douanes, lus en combinaison avec l'article 859, en particulier point 2, sous c), du règlement d'application, doivent être interprétés en ce sens que le seul dépassement du délai de transit, fixé conformément à l'article 356, paragraphe 1, du règlement d'application, conduit non pas à une dette douanière pour soustraction à la surveillance douanière au sens de l'article 203 du code des douanes, mais à une dette douanière ayant pour fondement l'article 204 du code des douanes.

B – L'obligation de fournir des informations concernant le dépassement de délai

48. Par la deuxième partie de la première question préjudicielle, la juridiction de renvoi souhaite savoir si, pour pouvoir conclure qu'un dépassement du délai génère une dette douanière au titre de l'article 204 du code des douanes, il est nécessaire que les intéressés fournissent des renseignements sur les causes du dépassement du délai ou sur la localisation des marchandises au cours de la période litigieuse.

49. La Commission précise que l'article 356, paragraphe 3, du règlement d'application devrait être interprété en ce sens que la personne qui présente les marchandises au bureau de destination après l'expiration du délai fixé par le bureau de départ doit dûment justifier, à la satisfaction du bureau de douane de destination, des circonstances ayant entraîné le non-respect du délai.

50. À l'évidence, celui qui invoque l'article 356, paragraphe 3, du règlement d'application doit dûment justifier de la réunion de ses conditions d'application. Dans le cas contraire, les autorités douanières n'auraient aucun intérêt juridique à être informées sur les mouvements précis de la marchandise, mais pourraient constater la naissance d'une dette douanière en application de l'article 204 du code et déterminer le montant des droits de douane que le principal obligé est tenu d'acquitter.

51. Dès lors, je propose à la Cour de répondre à la première question, sous b), que, pour pouvoir invoquer l'exception prévue à l'article 356, paragraphe 3, du règlement d'application, les intéressés doivent fournir aux autorités douanières toutes les informations de nature à établir la réunion des conditions requises.

C – Le lien entre la dette douanière née sur la base de l'article 204 du code des douanes et la TVA

1. Observations liminaires

52. Par la seconde question préjudicielle, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si la TVA à l'importation est due si une dette douanière est née exclusivement au titre de l'article 204 du code des douanes. L'enjeu économique sous-jacent tient à ce que le taux de TVA est assez souvent sensiblement supérieur aux taux de droits de douane applicables.

53. Dans mes conclusions dans l'affaire Eurogate Distribution, j'ai brièvement abordé la question du lien entre les droits de douane et l'imposition au titre de la TVA (26). En effet, il convient d'observer que, dans le cadre de l'article 204 du code des douanes, il est parfaitement possible qu'une dette douanière naisse alors même que les marchandises en question ont quitté l'Union ou qu'elles ne sont jamais entrées dans le circuit économique de l'Union (27).

54. Dans la présente affaire, le gouvernement néerlandais est d'avis que, si la Cour concluait à la naissance d'une dette douanière au titre de l'article 204 du code des douanes, la TVA serait due

puisque'il considère que «l'importation» visée à l'article 204 du code des douanes, laquelle fait naître une dette douanière, est la même que «l'importation de biens» visée à l'article 7, paragraphe 2, de la sixième directive. Le moment où les marchandises sortent du régime douanier coïnciderait avec celui de la naissance de la dette douanière (28). Dans le même ordre d'idées, le gouvernement grec considère lui aussi que la dette douanière et la TVA sont liées (29).

55. En revanche, la Commission soutient que, dans l'affaire au principal, si l'invalidation de la déclaration de perfectionnement actif relative au moteur concerné a entraîné la sortie de la marchandise du régime de dépôt temporaire, la TVA doit être acquittée car le moteur n'est plus soumis à l'un des régimes visés à l'article 16 de la sixième directive. Tant que la marchandise demeure sous ce régime, et indépendamment de la naissance d'une dette douanière conformément à l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, la TVA n'est pas exigible. Selon elle, la TVA à l'importation n'est pas automatiquement exigible lorsqu'une dette douanière naît exclusivement sur la base de l'article 204 du code des douanes.

2. Le lien entre la dette douanière et la TVA

56. Il convient, tout d'abord, d'analyser le lien entre la dette douanière et la TVA à la lumière des dispositions de la sixième directive.

57. J'observe d'emblée que le fait qu'une dette douanière née conformément à l'article 204 du code des douanes constitue une dette douanière «à l'importation» n'implique pas, contrairement à ce que soutient le gouvernement néerlandais, l'exigibilité de la TVA à l'importation en vertu de la sixième directive. En effet, le code des douanes connaît deux formes de dettes douanières, celles d'importation et celles d'exportation (30). Selon moi, cet aspect purement terminologique ne devrait avoir aucune incidence sur l'appréciation, en droit, du lien susceptible d'exister entre l'article 204 du code des douanes et les articles 7 et 10 de la sixième directive.

58. Dans sa version initiale datant de 1977, l'article 10, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la directive 77/388 était ainsi libellé (souligné par mes soins):

«Lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane, à des prélèvements agricoles ou à des droits d'effet équivalent établis dans le cadre d'une politique commune, *les États membres peuvent lier le fait générateur et l'exigibilité de la taxe à ceux prévus pour ces droits communautaires.*»

59. En revanche, dans sa version résultant de la directive 91/680/CEE (31), qui est applicable en l'espèce, l'article 10, paragraphe 3, troisième alinéa, de la directive 77/388 dispose (souligné par mes soins) (32):

«Toutefois, lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane, à des prélèvements agricoles ou à des taxes d'effet équivalent établies dans le cadre d'une politique commune, *le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits communautaires.*»

60. Il me semble donc que l'option ouverte aux États membres dans la version originale de la sixième directive a été remplacée par une disposition contraignante dans la directive 91/680, même si les travaux préparatoires ne fournissent aucune explication à cet égard. C'est une distinction importante qu'il convient de garder à l'esprit en analysant la jurisprudence y relative (33). En effet, la jurisprudence interprétant la rédaction initiale n'apparaît plus transposable aux situations régies par la modification résultant de la directive 91/680, laquelle s'applique en l'espèce (34).

3. Le présent cas de figure

61. Dans la présente affaire, il convient de suivre l'analyse proposée par la Cour dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Profitube* (35).

62. À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, aux termes de l'article 2 de la sixième directive, sont soumises à la TVA les importations de biens ainsi que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

63. Il y a lieu de vérifier, dans un premier temps, si, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, une importation au sens de l'article 2, point 2, de la sixième directive a eu lieu.

64. Aux termes de l'article 7, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, est considérée comme une «importation d'un bien» l'entrée à l'intérieur de la Communauté d'un bien qui ne satisfait pas aux conditions prévues aux articles 23 CE et 24 CE (36). L'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive précise, pour sa part, que, lorsqu'un tel bien est placé depuis son entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes visés à l'article 16, paragraphe 1, B, sous a), b), c) et d), de la même directive, son importation est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes.

65. En l'espèce, la marchandise en cause, en provenance d'un pays tiers, a été placée sous le régime de transit externe d'un État membre, puis sous celui de perfectionnement actif sous la forme du système de la suspension, avant d'être finalement réexportée.

66. Ainsi, la marchandise a été placée, depuis son entrée à l'intérieur de la Communauté, d'abord sous le régime de transit externe, puis sous le régime de perfectionnement actif, visés respectivement aux articles 7, paragraphe 3, premier alinéa, et 16, paragraphe 1, B, sous c), de la sixième directive. Dans la mesure où la marchandise en cause n'était pas encore sortie de ces régimes à la date de la réexportation, même si elle avait été matériellement introduite sur le territoire de l'Union, elle ne saurait être considérée comme ayant fait l'objet d'une «importation» au sens de l'article 2, point 2, de la sixième directive (37). De même, l'inobservation d'une des obligations qu'entraîne le recours au régime de transit externe ne vaut pas «importation» au sens de cette disposition, nonobstant le fait qu'une telle inobservation est susceptible de faire naître une dette douanière au titre de l'article 204 du code des douanes.

67. À cet égard, le fait que la marchandise a changé de régime douanier n'est pas de nature à lui conférer la qualité de marchandise importée, les deux régimes douaniers concernés étant visés à l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive (38).

68. En conséquence, étant donné le placement de la marchandise en cause sous des régimes douaniers suspensifs et ainsi l'absence d'importation à la date des faits du litige au principal, ladite marchandise n'était pas soumise à la TVA au titre de l'article 2, point 2, de la sixième directive.

69. Cette interprétation est conforme à la jurisprudence antérieure de la Cour concernant l'importation et le déclenchement subséquent de la TVA.

70. Je rappelle que la TVA n'était pas due dans l'affaire *Dansk Transport og Logistik* (39). Dans cette affaire, il s'agissait de l'introduction de cigarettes sur le territoire douanier de l'Union, mais ces cigarettes avaient immédiatement été retenues par les autorités, puis détruites par elles. Les cigarettes n'étaient donc pas entrées dans le circuit économique de l'Union et une importation au

sens de la sixième directive n'avait pas eu lieu.

71. La TVA n'était pas due non plus dans l'affaire *British American Tobacco et Newman Shipping* (40). Or, il y a lieu de souligner que cette affaire portait sur des marchandises déjà présentes dans un entrepôt fiscal. Dès lors, la question posée dans ladite affaire concernait non pas l'article 2, point 2, de la sixième directive, lequel a pour objet de définir la notion d'importation, en cause dans la présente affaire, mais le point 1 de cet article, portant sur la livraison à titre onéreux.

72. Un autre cas de figure a été envisagé dans l'affaire *Harry Winston* (41), à savoir celui d'une importation suivie d'un vol effectué dans un entrepôt douanier. Dans cette affaire, les marchandises placées sous le régime d'entrepôt douanier sont sorties de ce régime du fait d'un vol. Or, une telle sortie du régime douanier constitue un fait générateur de la dette de TVA, l'introduction dans le circuit économique de l'Union étant alors présumée.

73. Je terminerai en abordant la législation néerlandaise en cause dans l'affaire au principal. J'observe que, selon l'article 18, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, du 28 juin 1968, dans sa version applicable au litige au principal, on entend par «importation de marchandises» non seulement l'entrée aux Pays-Bas de différentes marchandises en provenance d'un pays tiers [voir points a) et b)], mais également «la fin d'un régime douanier aux Pays-Bas ou la sortie, aux Pays-Bas, de marchandises d'un régime douanier» [voir point c)]. Le législateur a donc complété expressément la liste des événements déclenchant la TVA avec le cas de figure prévu au point c). Ce choix, qui était possible en vertu de la sixième directive dans sa version initiale et qui s'imposait à la suite de la modification effectuée par la directive 91/680, me semble être conforme aux exigences de la législation actuelle de l'Union, telle qu'interprétée par la Cour.

74. Je propose donc à la Cour de répondre à la deuxième question que la sixième directive, et en particulier son article 7, paragraphe 3, premier alinéa, doit être interprétée en ce sens que la TVA sur l'importation n'est pas due si les marchandises ne sortent pas du régime douanier, même si une dette douanière est née sur le fondement de l'article 204 du code des douanes du fait de l'inexécution de l'une des obligations qu'entraîne l'utilisation du régime douanier sous lequel les marchandises ont été placées.

V – Conclusion

75. Au vu des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles posées par le Hoge Raad der Nederlanden:

1) Les articles 203 et 204 du règlement (CEE) no 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, tel que modifié par le règlement (CE) no 648/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 13 avril 2005, lus en combinaison avec l'article 859, point 2, sous c), du règlement (CEE) no 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement no 2913/92, tel que modifié par le règlement (CE) no 2286/2003 de la Commission, du 18 décembre 2003, doivent être interprétés en ce sens que le seul dépassement du délai de transit, fixé conformément à l'article 356, paragraphe 1, dudit règlement no 2454/93, conduit non pas à une dette douanière pour soustraction à la surveillance douanière au sens de l'article 203 dudit règlement no 2913/92, mais à une dette douanière ayant pour fondement l'article 204 du même règlement. Pour pouvoir invoquer l'exception prévue à l'article 356, paragraphe 3, du règlement no 2454/93, les intéressés doivent fournir aux autorités douanières toutes les informations de nature à établir la réunion des conditions requises.

2) La sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun

de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 2004/66/CE du Conseil, du 26 avril 2004, et en particulier son article 7, paragraphe 3, premier alinéa, doit être interprétée en ce sens que la taxe sur la valeur ajoutée sur l'importation n'est pas due si les marchandises ne sortent pas du régime douanier sous lequel les marchandises ont été placées, même si une dette douanière est née sur le fondement de l'article 204 du règlement no 2913/92, tel que modifié par le règlement no 648/2005, du fait de l'inexécution de l'une des obligations qu'entraîne l'utilisation de ce régime douanier.

1 – Langue originale: le français.

2 – Règlement du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) no 648/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 13 avril 2005 (JO L 117, p. 13, ci-après le «code des douanes»). Le code des douanes a été abrogé par le règlement (CE) no 450/2008 du Parlement européen et du Conseil, du 23 avril 2008, établissant le code des douanes communautaire (code des douanes modernisé) (JO L 145, p. 1), dont certaines dispositions sont entrées en application le 24 juin 2008, tandis que les autres le sont depuis le 24 juin 2013. Compte tenu de la date des faits du litige au principal, ce dernier demeure régi par les règles énoncées dans le code des douanes.

3 – Règlement (CEE) no 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement no 2913/92 (JO L 253, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) no 2286/2003 de la Commission, du 18 décembre 2003 (JO L 343, p. 1, ci-après le «règlement d'application»).

4 – Dans l'affaire au principal, la marchandise en cause est un moteur diesel, entré dans l'Union avant de la quitter, quelques mois plus tard, en étant intégré dans un navire.

5 – Directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2004/66/CE du Conseil, du 26 avril 2004 (JO L 168, p. 35, ci-après la «sixième directive»). Ladite directive a été abrogée par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1). Cependant, compte tenu de la date des faits du litige au principal, celui-ci demeure régi par la sixième directive.

6 – Les articles 9 et 10 du traité CEE sont successivement devenus les articles 23 CE et 24 CE, puis les articles 28 TFUE et 29 TFUE.

7 – *Staatsblad* 1968, no 329.

8 – Selon la décision de renvoi, X a le statut d'expéditeur agréé au sens de l'article 398 du règlement d'application, ce qui lui a permis de procéder à la déclaration électronique.

9 – Selon la décision de renvoi, D n'a pas le statut de destinataire agréé au sens de l'article 406, paragraphe 1, du règlement d'application. Il s'ensuit, en vertu de cette même disposition, que D n'est pas dispensée de l'obligation de présenter la marchandise et les exemplaires nos 4 et 5 de la déclaration de transit au bureau de destination.

10 – Il convient de préciser que, selon X, l'entreprise Z a reçu le moteur et l'a intégré dans un navire, ce qui correspond à l'objectif poursuivi par les parties. Le 19 janvier 2006, X a fait une déclaration de réexportation et le navire équipé du moteur a quitté l'Union via Anvers (Belgique).

11 – Sur l'articulation entre les articles 203 et 204 du code des douanes, voir points 75 et 76

des conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 3 mars 2005, Papismedov e.a. (C?195/03, Rec. p. I?1667).

12 – Arrêt du 6 septembre 2012 (C?262/10, point 43).

13 – Voir, en ce sens, arrêt Döhler Neuenkirchen, précité (point 40).

14 – Souligné par mes soins.

15 – Le principal obligé est souvent un commissionnaire-expéditeur ou un commissionnaire en douane et c'est la personne responsable de l'application correcte du régime et du paiement de tous droits exigibles à la suite d'une infraction ou d'une irrégularité commise à l'occasion de ce transit.

16 – Selon ce manuel, les documents qui suivent peuvent être fournis, en tant que preuves, pour attester de circonstances relevant de l'article 356, paragraphe 3, du règlement d'application, à savoir une déclaration à la police (en cas d'accident, de vol, etc.), une attestation d'un service de santé (en cas de soins, etc.), une attestation d'un service de dépannage (en cas de réparation du véhicule) et tout élément de preuve d'un retard dû à une grève ou à toute autre circonstance imprévue. Voir version consolidée de 2010 dudit manuel, partie IV, chapitre 4, point 5 intitulé «Présentation après expiration du délai» (le document peut être consulté sur Internet à l'adresse suivante: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/transit/index_fr.htm).

17 – En outre, selon le Manuel de Transit, «[s]i des incidents surviennent pendant le transport des marchandises, le transporteur doit en informer sans délai le bureau de douane compétent le plus proche» (voir partie IV, chapitre 3, point 3.1 intitulé «Formalités en cas d'incident durant le transport»).

18 – Voir note en bas de page 11 des présentes conclusions. J'observe que, dans le règlement no 450/2008, la distinction entre les articles 203 et 204 du code des douanes semble avoir été abolie à des fins de simplification, car les dispositions correspondantes se trouvent dorénavant dans un seul article, à savoir l'article 46 dudit règlement. En outre, au lieu des expressions «soustraction», «inexécution» ou «inobservation» figurant aux articles 203 et 204 du code des douanes, ce nouvel article 46 ne vise que l'«inobservation».

19 – Voir arrêt du 11 juillet 2013, Harry Winston (C?273/12, point 27).

20 – Voir arrêts du 12 février 2004, Hamann International (C?337/01, Rec. p. I?1791, point 30), et Harry Winston, précité (point 28).

21 – Voir arrêts du 11 juillet 2002, Liberexim (C?371/99, Rec. p. I?6227, point 55 et jurisprudence citée); du 29 avril 2004, British American Tobacco (C?222/01, Rec. p. I?4683, point 47 et jurisprudence citée); du 20 janvier 2005, Honeywell Aerospace (C?300/03, Rec. p. I?689, point 19), ainsi que Harry Winston, précité (point 29).

22 – En ce qui concerne l'article 203 du code des douanes et les cas de disparition de marchandises (y compris le vol), voir arrêts, du 1er février 2001, D. Wandel, (C?66/99, Rec. p. I?873, points 46 à 48 et 50); Honeywell Aerospace, précité (points 12 et 18 à 20); du 15 septembre 2005, United Antwerp Maritime Agencies et Seaport Terminals (C?140/04, Rec. p. I?8245, point 15), ainsi que Harry Winston, précité (points 14 et 30).

- 23 – Voir arrêts du 5 octobre 1983, *Esercizio Magazzini Generali et Mellina Agosta* (186/82 et 187/82, Rec. p. 2951); *United Antwerp Maritime Agencies et Seaport Terminals*, précité (point 31), ainsi que *Harry Winston*, précité (point 31).
- 24 – Voir jurisprudence citée à la note en bas de page 22 des présentes conclusions.
- 25 – Voir jurisprudence citée à la note en bas de page 21 des présentes conclusions.
- 26 – Voir point 45 de mes conclusions dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 6 septembre 2012, (C?28/11).
- 27 – Ibidem (point 48).
- 28 – À cet égard, le gouvernement néerlandais se réfère au point 44 de l'arrêt *Liberexim*, précité.
- 29 – Le gouvernement tchèque ne se prononce pas sur cette question.
- 30 – Voir article 4, points 10 et 11, du code des douanes.
- 31 – Directive du Conseil du 16 décembre 1991 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).
- 32 – Il convient de noter que la teneur de l'article 10, paragraphe 3, troisième alinéa, de la sixième directive a été reprise, avec quelques ajustements mineurs d'ordre linguistique, à l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112.
- 33 – Pour ce qui concerne le lien entre les droits de douane et la TVA dans la version originale de la sixième directive, voir points 18 et 29 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 6 décembre 1990, *Witzemann* (C?343/89, Rec. p. I?4477).
- 34 – À cet égard, je note que le point 41 de l'arrêt *Harry Winston*, précité, mentionne que la sixième directive «autorise» les États membres à lier le fait générateur et l'exigibilité de la TVA à l'importation à ceux des droits de douane. Il est vrai que la sixième directive, dans sa version originale, autorisait ce lien, mais, depuis la modification effectuée par la directive 91/680, il serait plus juste, à mon avis, d'utiliser une expression comme «oblige».
- 35 – Arrêt du 8 novembre 2012 (C?165/11, points 40 et suiv.).
- 36 – Il ressort de l'article 24 CE (devenu article 29 TFUE) que «[s]ont considérés comme étant en libre pratique dans un État membre les produits en provenance de pays tiers pour lesquels les formalités d'importation ont été accomplies et les droits de douane et taxes d'effet équivalent exigibles ont été perçus dans cet État membre, et qui n'ont pas bénéficié d'une ristourne totale ou partielle de ces droits et taxes.»
- 37 – Voir, en ce sens, arrêts du 9 février 2006, *Commission/Royaume?Uni* (C?305/03, Rec. p. I?1213, point 41), et *Profitube*, précité (point 46).
- 38 – Voir, en ce sens, arrêt *Profitube*, précité (point 47).
- 39 – Arrêt du 29 avril 2010 (C?230/08, Rec. p. I?3799).

40 – Arrêt du 14 juillet 2005 (C-435/03, Rec. p. I-7077).

41 – Précité.